

# **La diffusion de la méthode ABC en Tunisie**

**Hanen MOALLA**

**Doctorante à l'IAE de Poitiers**

**Laboratoire CERGE**

**Assistante de comptabilité à l'ISCAE- Université de La Manouba**

**[hanen\\_moalla@yahoo.fr](mailto:hanen_moalla@yahoo.fr)**

**Résidence Ibn Zaydoun – Bloc 6 – Appart 1 –**

**Riadh El Andalous 2058 – Ariana – Tunisie**

**Tél : 00 216 98 271 844**

## **Résumé**

Nous avons essayé dans le cadre de cette recherche de cerner les facteurs pouvant expliquer la diffusion et l'adoption de l'ABC en Tunisie. Nous avons mené une étude qualitative par l'intermédiaire de 14 interviews et une étude quantitative menée à l'aide d'un questionnaire auprès de 80 entreprises. Nous avons déterminé un taux de connaissance de 71% et un taux d'adoption de près de 24%. Basés sur la théorie de la contingence, nous avons testé la relation entre l'adoption de l'ABC et certains facteurs de contingences. Nous avons noté l'absence de relation pour la plupart des facteurs étudiés, montrant ainsi l'insuffisance de cette théorie dans l'explication du phénomène étudié. Devant l'insuffisance de cette rationalité instrumentale, nous nous sommes basés dans l'explication de ces phénomènes de diffusion et d'adoption sur d'autres théories qui placent l'acteur au centre de l'analyse. Ces théories sont la théorie générale de la diffusion de Rogers, l'approche néo-institutionnelle et les perspectives d'Abrahamson.

## **Mots clés :**

La méthode ABC – diffusion – communication – adoption et rejet – facteurs de contingence – acteurs.

## **Abstract**

In this research, we tried to determine the factors that can explain the diffusion and the adoption of the ABC in Tunisia. We have guided a qualitative research via 14 interviews. We have also managed a quantitative research through a questionnaire next to 80 entreprises. We have determined a rate of Knowledge of 71% and a rate of adoption of almost 24%. Based on the contingency theory, we have tested the relationship between the adoption of ABC and a certain number of contingency factors. We have noted the absence of any relationship between the majority of the factors studied and the adoption of ABC. This result prove that the contingency theory is insufficient in explaining the phenomén studied. The research of the rationality can not explain alone the adoption of this method. Face to the insuffisance of this instrumental rationality, we are based in explaining this phenomens of diffusion and adoption on other theories that place the actor in the center of the analyse. This theories are the general theory of diffusion of Rogers, the neo-institutionnal approch and the perspectives of Abrahamson.

## **Key words**

ABC method – diffusion – communication – adoption and reject – contingences factors – actors.

Plusieurs recherches ont été menées sur la méthode ABC. Les études publiées à la fin des années 80 ont mis l'accent sur le dépassement des méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Les taux d'adoption faibles enregistrés au cours des années 90 ont poussé certains chercheurs à trouver une explication au succès limité de la méthode. Plusieurs recherches ont été menées pour étudier la relation entre les facteurs de contingence et l'adoption de la méthode ABC, mais, on a noté l'absence de relation entre la plupart des facteurs et l'adoption de cette méthode. La rationalité instrumentale reste insuffisante pour expliquer l'adoption ou le rejet des nouvelles techniques de la comptabilité de gestion. Dans ce cadre, les chercheurs ont été orientés vers les différents rôles qui peuvent être joués par les acteurs dans la diffusion et l'adoption de la méthode ABC. Ces acteurs sont soit des vecteurs de diffusion qui stimulent la diffusion et l'adoption de la méthode ABC, soit des personnes concernées par l'adoption de cette méthode. Dans le cadre de notre recherche, nous essayons de répondre aux questions suivantes : « quel est le taux d'adoption de la méthode ABC en Tunisie » et « quels sont facteurs et les acteurs qui peuvent expliquer la diffusion, l'adoption ou le rejet de cette méthode ».

La suite de cette communication est organisée comme suit : Nous présentons en premier lieu la revue de la littérature, en second lieu, nous exposons notre cadre théorique et nous développons nos hypothèses de recherche et en troisième lieu, nous présentons notre méthodologie de recherche, pour passer par la suite à la présentation de nos résultats avant de conclure.

## **1. REVUE DE LA LITTERATURE**

Pour organiser la littérature sur la diffusion de la méthode ABC, Gosselin et Ouellett (1999) ont réalisé une synthèse de 16 études réalisées sur l'adoption et la mise en œuvre de la méthode ABC. Ils ont fait la distinction entre les enquêtes descriptives réalisées entre 1991 et 1995 et les enquêtes académiques réalisées postérieurement à 1995. Les enquêtes descriptives ont traité des problèmes du taux de diffusion de la comptabilité par activités, des facteurs favorisant l'adoption et des difficultés rencontrées par les entreprises dans l'adoption et l'implantation de la méthode ABC. Elles ont fourni une description riche des systèmes et de leurs objectifs (Gosselin et Bhimani 2002). Les enquêtes académiques se basent en réalité sur des théories et cherchent à valider des hypothèses. Ces recherches examinent la relation entre

plusieurs facteurs contextuels et l'adoption, l'implantation et le succès de la méthode ABCM. Alcouffe (2002) par contre, intéressé par le taux de diffusion de la méthode ABC et par les caractéristiques des entreprises adoptant cette méthode, a fait la distinction entre les recherches antérieures sur la base du taux d'adoption et sur la base des caractéristiques des entreprises adoptant l'ABC.

Dans le cadre de notre recherche, nous sommes intéressés par le taux d'adoption de la méthode ABC et par les facteurs influençant la diffusion, l'adoption et le rejet de cette méthode. Nous avons divisé les recherches antérieures se rapportant à notre étude en deux groupes : les recherches sur le taux d'adoption et le statut de la méthode ABC et les recherches sur les facteurs pouvant expliquer la diffusion et l'adoption de cette méthode.

## **1.1 LES ETUDES SUR LE TAUX D'ADOPTION DE LA METHODE ABC**

Plusieurs recherches se sont intéressées au taux d'adoption et au statut de la méthode ABC. A notre connaissance la première étude réalisée dans ce cadre a été menée par Innes et Mitchell (1991) au Royaume-Uni. Nous avons divisé les études sur la diffusion de la méthode ABC par période et par pays. Le tableau 1 résume les taux d'adoption de l'ABC à travers le monde et au cours du temps.

**Tableau 1 : Synthèse des taux d'adoption de la méthode ABC à travers le monde**

<b>Les Pays</b>	<b>Les taux d'adoption</b>
Le Royaume-Uni	Avant 1994, de 4% à 10% <sup>1</sup> Après 1994, de 17% à 21%
Les Etats-Unis	Avant 1994, entre 8% et 27%
Le Canada	Avant 1994, 14% Après 1994, de 22% à 30%
La France	Après 1994, de 16% à 25%
Les pays scandinaves	De 2% à 5% <sup>2</sup> avant 1994 et 16% en 1999.

Au cours d'une période relativement précoce, les taux d'adoption les plus élevés ont été notés en Amérique du nord (Armitage et Nicholson, 1993 ; Szendi et El More, 1993 ; Shim et

<sup>1</sup> A l'exception de l'étude de Bright et al. (1992)

<sup>2</sup> Nous n'avons pas pris en considération l'étude de Bjørnenak (1997), parce que sa définition de la notion d'adoption est large.

Larkim, 1994 et Shim, 1996). Des études menées au Royaume-Uni ont montré des taux d'adoption moins élevés (Innes et Mitchell, 1991 ; Nicholls, 1992, Drury et Tayles 1994), mais non négligeable par rapport à la période de l'étude. Seuls Bright et al. (1992) ont trouvé un taux d'adoption de 32%, mais la fiabilité de leur étude reste à discuter. En France, nous n'avons pas recensé d'études avant 1994, mais des études menées après cette date ont montré des taux d'adoption variant entre 16% et 25% (De La Villarmois et Tondeur, 1996 ; Bescos et Gauvin, 2000 ; Bescos et al., 2001 ; Alcouffe, 2002). Postérieurement à 1994, on a noté une augmentation du taux d'adoption dans presque tous les pays, les taux d'adoption les plus élevés ont été toujours trouvés en Amérique du nord (Gosselin 1997, Bescos et al. 2001). Au Royaume-Uni, une étude menée en 1994 par Innes et Mitchell (1995) a montré un taux d'adoption de 21%. Une reproduction de cette étude après 5 ans a montré une diminution au niveau de ce taux qui devient de 17% uniquement (Innes et Mitchell, 1999).

Dans les pays scandinaves les taux d'adoption sont plus faibles (Ask et Ax, 1992 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Bjørnenak, 1997 ; Dahlgren et al., 2001). En Asie, nous avons recensé deux études : une étude menée au Japon qui a montré un taux d'adoption de 7% (Bescos et al., 2001) et une étude menée en Thaïlande par Chongrusksut (2002) qui a montré un taux d'adoption de 11,88%.

Plusieurs facteurs expliquent la différence entre les taux d'adoption trouvés dans plusieurs pays. En fait, ces études ne sont pas réalisées au cours de la même période. De plus les caractéristiques des entreprises diffèrent d'un pays à un autre. En outre, certains pays ont leur propres outils de gestion et leurs styles de management tels que le Japon, ce qui explique le taux d'adoption faible de l'ABC dans ces pays. Nous rejoignons Bjørnenak (1997) dans l'explication des différences dans les taux d'adoption surtout pour les études ont été menées auprès des mêmes pays et au cours de la même période par la différence dans la délimitation de la notion d'adoption. Le taux d'adoption dépend de la définition et de l'étendu de la notion d'adoption. Si Bjørnenak considère que les adopteurs sont les entreprises qui ont implanté l'ABC, qui étaient en mesure de l'implanter ou qui voulaient l'implanter, Innes et Mitchell (1995), Innes et al. (2000) et Dahlgren et al. (2001) ont défini la notion d'adoption d'une manière plus restreinte en considérant que les adopteurs sont les entreprises qui ont utilisé l'ABC.

Dans le cadre de notre recherche nous rejoignons Rogers (1995) pour définir l'adoption comme étant la décision d'utiliser l'innovation, nous nous demandons quel sera le taux d'adoption de la méthode ABC en Tunisie ? Les adopteurs de cette méthodes seront les entreprises qui utilisent cette méthode, qui sont en phase d'implantation ou qui ont décidé de l'implanter.

## **1.2 LES ETUDES SUR LA RELATION ENTRE L'ADOPTION DE LA METHODE ABC ET LES FACTEURS DE CONTINGENCE**

Plusieurs facteurs de contingence sont supposés influencer l'adoption de la méthode ABC. Ces facteurs diffèrent d'une étude à une autre. Certains facteurs ont été étudiés dans le cadre de plusieurs recherches, mais avec des définitions opérationnelles différentes. L'étude de Dahlgren et al. (2001) est celle qui a pris en considération le plus grand nombre de facteurs. Dans cette étude, on a testé la relation entre l'adoption de la méthode ABC et 27 variables générées par la littérature sur l'ABC. L'analyse factorielle réduit ces variables à 9, qui sont les suivants : la taille, la concurrence, la différenciation, la qualité du système, l'automatisation, l'importance stratégique du coût, le contrôle budgétaire, la diversité du produit et enfin, les variables relatives à la perte de pertinence. Les résultats montrent qu'uniquement 3 de ces variables sont statistiquement significatives et peuvent expliquer pourquoi les entreprises en Suède ont adopté ou étaient en mesure d'utiliser l'ABC. Ces facteurs sont la taille, l'importance stratégique des coûts et le contrôle budgétaire. Aucun des facteurs classiques considérés comme causant des distorsions des méthodes traditionnelles de calcul des coûts n'a été significatif.

En France, De la Villarmois et Tondeur (1996) ont étudié l'influence de 6 variables organisationnelles sur l'adoption de la méthode ABC. Seule la variable comportement stratégique peut expliquer la mise en place de l'ABC. Aucune relation n'a été trouvée entre la structure et la technologie et la mise en place de la méthode ABC.

Les variables stratégie et taille de l'entreprise ont attiré l'attention de plusieurs chercheurs (Gosselin, 1997, 2000 ; Alcouffe, 2002 ; Gosselin et Bhimani, 2002, 2004). D'autres facteurs ont été analysés tels que la structure de l'entreprise (Gosselin 2000), le nombre de produits, le niveau de la concurrence, l'étendu auquel les coûts complets sont utilisés et le pourcentage

des frais généraux par rapport au coût total (Cooper, 1991 ; Alcouffe 2002), l'automatisation (Shim, 1996)

L'analyse de la littérature sur les facteurs pouvant influencer l'adoption, l'implantation ou plutôt l'utilisation de la méthode ABC montre que bien que quelques résultats soient proches, la plupart d'entre eux sont contradictoires. Il faut simplement dire qu'il est difficile de faire la comparaison entre ces différentes études, parce que la définition opérationnelle d'un même construit diffère d'une étude à une autre. Egalement, nous rejoignons notre conclusion tirée au niveau de l'analyse des taux d'adoption de la méthode ABC pour dire que la notion d'adoption diffère d'une étude à une autre. En fait, dans certaines études on a testé la relation entre certains facteurs de contingence et la décision d'adoption de la méthode ABC, alors que dans d'autres, on a testé la relation entre ces facteurs et l'implantation ou l'utilisation de la méthode. Certains chercheurs (Anderson, 1995 ; Gosselin, 1997 et Krumwiede, 1998) ont dépassé cette limite et ont testé la relation entre les facteurs de contingence et les étapes du processus d'implantation. De plus, l'examen des résultats des différentes études montre que malgré le nombre important de facteurs étudiés, les résultats ont montré l'absence de relations significatives entre la plupart des facteurs de contingence et l'adoption de la méthode ABC, montrant ainsi que ces facteurs ne peuvent pas expliquer seuls l'adoption ou le rejet de la méthode ABC.

### **1.3 LES ETUDES SUR LE ROLE DES ACTEURS DANS LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DE LA METHODE ABC.**

Devant l'insuffisance des contingences de l'entreprise dans l'explication de l'adoption et du rejet de la méthode ABC, quelques études ont étendu leurs champs d'investigation aux rôles que peuvent jouer les acteurs. Nous avons recensé dans ce cadre l'étude de Bjørnenak (1997), de Malmi (1999), d'Alcouffe (2002) et de Chongrusksut (2002). A côté de ces 4 études, nous avons recensé l'étude d'Alcouffe et al. (2003) qui a analysé le processus de diffusion de 3 innovations managériales à savoir, la méthode ABC, Le contrôle budgétaire et la méthode George Perrin. Les auteurs ont identifié un certain nombre de facteurs qui peuvent influencer la diffusion de ces trois innovations. Il s'agit en fait des acteurs collectifs et individuels, des canaux de communication et du contexte économique et managérial, ainsi que des rôles que

peuvent se voir attribué les différents acteurs. Ces acteurs peuvent être des pionniers<sup>3</sup>, des agents de changement<sup>4</sup>, des leaders d'opinions<sup>5</sup>, des témoins<sup>6</sup> ou des relais d'opinions<sup>7</sup>.

L'étude exploratoire de Bjørnenak (1997) ne s'est pas limitée à l'explication de la relation entre les caractéristiques de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC, mais elle s'est étendue à l'explication de la relation entre les canaux de communication et l'adoption de la méthode. Les canaux de communication caractérisés par les contacts personnels et représentés par les cours et les agents de changement sont plus utilisés par les adoptants, alors que les médias écrits représentés par les magazines sont plus utilisés par les non-adoptants.

Egalement, Malmi (1999) a tenu compte de la communication de la méthode ABC, à travers l'étude du nombre de livres et d'articles sur l'ABC et publiés en Finlande. Il a également pris en considération le rôle joué par les acteurs dans l'adoption de la méthode ABC à travers quatre perspectives pouvant expliquer l'adoption ou le rejet de la méthode ABC et mettant en évidence le rôle joué par les consultants et par le conseil des actionnaires ou par la société mère.

Alcouffe (2002) a étudié l'importance des canaux de communication à l'étape de découverte des principes de l'ABC et à l'étape de l'évaluation en vue de son adoption éventuelle. Il a trouvé que les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse aussi bien à l'étape de découverte des principes de l'ABC qu'à l'étape de l'évaluation en vue de son adoption potentielle. Les résultats ont montré aussi que contrairement aux attentes, l'utilisation moyenne des canaux interpersonnels est plus faible pour les adopteurs que pour les non adopteurs, lors de la phase de l'évaluation.

## **2. CADRE THEORIQUE ET DEVELOPPEMENT DES HYPOTHESES**

Dans le cadre de cette recherche nous avons essayé de répondre aux questions relatives à la détermination du taux d'adoption de la méthode ABC en Tunisie, à l'influence des facteurs de

---

<sup>3</sup> Ceux qui introduisent pour la première fois l'innovation

<sup>4</sup> Ceux qui poussent l'adoption de l'innovation tels que les consultants et la société mère

<sup>5</sup> Ceux qui donnent leur avis sur l'innovation, mais sans l'imposer

<sup>6</sup> Ceux qui témoignent leur expérience

<sup>7</sup> Ceux qui se limitent à relayer l'avis de certains leaders d'opinions

contingence, ainsi qu'aux rôles qui peuvent être joués par les acteurs dans la diffusion, l'adoption et le rejet de cette méthode.

## **2.1 LES CONTINGENCES DE L'ENTREPRISES**

En ce qui concerne les facteurs de contingence, nous nous sommes basés sur la théorie de la contingence selon laquelle, il n'y a pas une forme idéale du système de la comptabilité de gestion, mais les circonstances particulières ou les contingences dictent le meilleur choix du système. La méthode ABC ne peut pas donc être appropriée pour toutes les entreprises, mais l'adoption de cette méthode dépend des contingences et des caractéristiques de chaque entreprise. Le nombre de facteurs de contingence ne peut pas être limité. Nous ne pouvons pas être exhaustifs dans l'étude de ces facteurs, c'est pour cette raisons que nous nous sommes limités dans le cadre de notre recherche aux facteurs suivant :la taille de l'entreprise, la stratégie de l'entreprise, la diversité des produits, la structure des charges, la concurrence et la position de l'entreprise sur le marché. Dans le cadre de notre choix nous nous sommes basés sur les études antérieures pour retenir les facteurs les plus pertinents. Notre choix a été aussi justifié par la possibilité de trouver une mesure pertinente pour ces variables.

La plupart des recherches antérieures ont montré que le taux d'adoption de la méthode est plus élevé pour les grandes entreprises (Innes et Mitchell, 1995; Bjørnenak, 1997 ; Gosselin et Ouellet, 1999 ; Groot, 1999 ; Innes et al., 2000). Bjørnenak, 1997 explique ce résultat par le fait que les grandes entreprises disposent de plus de ressources que les petites entreprises. Nous formulons donc l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 1 : La taille moyenne des entreprises adoptant l'ABC est plus grande que la taille moyenne des entreprises n'adoptant pas la méthode.**

En ce qui concerne, la variable stratégie, nous avons retenu les stratégies de Porter qui sont la stratégie de domination par les coûts et la stratégie de différenciation. Cette variable a été retenue par Chenhall et Langfield-Smith (1998). Nous avons choisi cette variable, parce qu'on considère que les entreprises adoptent la méthode ABC en vue de gagner un avantage concurrentiel par la réduction des coûts. Nous essayons de tester l'hypothèse suivante :



**Hypothèse 2 : La stratégie de domination par les coûts est positivement associée avec l'adoption de la méthode ABC**

Pour la variable diversité des produits, on a considéré que les entreprises dont les produits sont diversifiés doivent avoir un système de calcul des coûts sophistiqué. On s'attend donc à trouver que les entreprises adoptant l'ABC ont des produits plus diversifiés que les autres entreprises. Nous formulons donc l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 3 : La diversité des produits est positivement associée avec l'adoption de la méthode ABC**

La structure des charges et particulièrement l'augmentation des charges indirectes est l'une des causes de distorsion des méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Nous essayons de tester l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 4 : La proportion des charges indirectes est positivement associée avec l'adoption de la méthode ABC**

Normalement les entreprises qui se trouvent dans une situation de concurrence et qui n'ont pas une forte position sur le marché doivent améliorer leurs procédures de calcul des coûts pour gagner un avantage concurrentiel. Elles se trouvent donc obligées de réviser leur système de comptabilité de gestion en réponse à leurs menaces et opportunités dans un environnement concurrentiel (Mia et clarke, 1990). La concurrence peut affecter la valeur du système de la comptabilité de gestion à travers les erreurs dans le calcul des coûts (Bjørnenak, 1997). Nous cherchons donc à tester les deux hypothèses suivantes :

**Hypothèse 5: L'intensité de la concurrence est plus élevée chez les entreprises adoptant la méthode ABC.**

**Hypothèse 6: Les entreprises qui ont une faible position sur le marché adoptent plus la méthode ABC.**

## 2.2 Les autres théories expliquant la diffusion, l'adoption ou le rejet de la méthode ABC

Les résultats des études antérieures ont montré que devant le nombre important de facteurs, uniquement quelques facteurs font la discrimination entre les adopteurs et les non adopteurs, prouvant ainsi que les choix de l'entreprise ne peuvent pas être rationnels et asociaux. Comme le note Lemarchand et Le Roy (2001, p.17), « *Les outils de gestion et entre autres la comptabilité de gestion sont des pratiques institutionnalisées. Ils ne sont pas uniquement le résultat de la seule rationalité économique, mais aussi celui de l'intervention d'industriels, de l'Etat, d'organisations patronales, etc.* ». Cette citation montre que plusieurs acteurs interviennent dans la diffusion, l'adoption ou le rejet de la méthode ABC.

Pour expliquer ces phénomènes de diffusion, d'adoption et de rejet, nous nous sommes basés sur la théorie générale de la diffusion de Rogers (1995). Rogers (1995, p.10) a défini la diffusion comme étant le processus par lequel *une innovation* est communiquée à travers certains *canaux*, au cours du *temps*, entre les *membres d'un système social*. Cette définition montre que le processus de diffusion est formé donc de 4 éléments à savoir l'innovation, la communication, le temps et le système social. Les acteurs et la dimension temps sont des composantes principales du modèle de Rogers.

L'approche néo-institutionnelle ou socio-économique montre l'insuffisance de la recherche de la rationalité et de l'efficacité dans la prise des décisions. Les acteurs ne doivent pas prendre leurs décisions sur la base des seuls critères économiques, mais les relations sociales doivent être prises en considération. Lemarchand et Le Roy (2000) considèrent qu'une pratique institutionnalisée est une pratique introduite pour des motifs autres que la rationalité économique. Dans ce cas, les choix de l'entreprise sont expliqués beaucoup plus par le processus social que par l'objectif de la maximisation des profits et des contraintes économiques (Olivier, 1992). Le Roy (2000, p. 86) se base sur les travaux d'Olivier (1992) pour définir les activités institutionnalisées comme suit : « *Les activités institutionnalisées sont celles qui tendent à être durables, qui sont socialement acceptées, résistantes au changement et dont la persistance n'est pas directement liée à une rétribution économique* ».

Abrahamson (1991) a montré également que les choix de l'entreprise ne peuvent pas être expliqués uniquement par la recherche de l'efficacité. Quatre perspectives peuvent expliquer l'adoption ou le rejet des innovations administratives. Ces perspectives sont le choix efficace, la sélection forcée, l'effet de mode et le mimétisme. Selon la perspective du choix efficace

les adopteurs font des choix indépendants, rationnels, guidés par des objectifs d'efficience technique. Les théories qui se basent sur la sélection forcée supposent que les organisations telles que les organismes gouvernementaux ont une force suffisante pour dicter quelles sont les innovations qui doivent être diffusées. La sélection forcée suppose que les organisations adoptantes n'ont aucun choix, leurs motivations ne jouent aucun rôle dans l'explication de la diffusion et du rejet des innovations. En matière d'ABC, la perspective de la sélection forcée peut être mise en évidence par les rôles que peuvent jouer les sociétés mères dans l'obligation de leurs filiales dans l'adoption de cette méthode.

La perspective de mode suppose que les organisations dans un groupe imitent les modèles administratifs promulgués par les organisations qui fixent la mode. En matière d'ABC, cette perspective peut être mise en évidence par le rôle que peut jouer par les acteurs. Dans le cas du mimétisme, les organisations sont supposées imiter d'autres organisations adoptantes au lieu des organisations qui fixent la mode.

Dans le cadre de notre recherche nous essayons d'expliquer l'adoption de la méthode ABC par ces perspective. L'étude de la relation entre les contingences de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC permet de s'assurer de l'importance de la perspective du choix efficient. La perspective de la sélection forcée sera étudiée à travers le rôle que peut jouer les sociétés mères. le rôle que peuvent jouer les consultants explique l'effet de mode et le mimétisme sera mis en évidence par le rôle que peut jouer les organisations adoptantes. Nous nous demandons donc quels sont les acteurs qui peuvent intervenir dans la diffusion et l'adoption de la méthode ABC et quels sont les rôles joués par eux.

## **2.3 LA COMMUNICATION DE LA METHODE ABC**

La communication est l'une des composantes du modèle de Rogers. Une innovation ne peut être adoptée que si elle est communiquée aux membres du système social. Rogers (1995) fait la distinction entre deux types de canaux de communication : Les canaux interpersonnels et les médias de masse spécialisés.

Selon Rogers, les médias de masse sont les premiers créateurs de la connaissance, alors que les canaux interpersonnels sont plus important dans la persuasion des individus pour adopter ou rejeter une innovation. Les médias de masse peuvent atteindre une large audience

rapidement, créer la connaissance, diffuser l'information et conduire à un changement dans les attitudes. Cependant, la formation et le changement des attitudes sont souvent réalisés par les canaux interpersonnels. Ces canaux sont plus efficaces pour faire face à la résistance au changement. Les canaux interpersonnels permettent aussi de donner des éclaircissements et des informations additionnelles sur l'innovation à d'autres individus. Les canaux interpersonnels permettent aussi de former ou de changer une attitude. Ils conduisent ainsi à la persuasion d'un individu pour adopter une innovation. Les canaux de communication n'ont pas donc, tous le même pouvoir. Comme le note Bac-Charry (1994), « *La relation interpersonnelle n'apporte que très peu en notoriété, mais elle est plus efficace pour la persuasion* ». Nous formulons donc les deux hypothèses suivantes :

**Hypothèse 7 : à l'étape de connaissance, les médias de masse sont relativement plus importants que les canaux interpersonnels.**

**Hypothèse 8 : Comme source d'information, les canaux interpersonnels sont relativement plus importants pour les entreprises ayant adopté la méthode ABC que pour les autres entreprises.**

Dans le cadre de notre étude, les médias de masse sont représentés par les livres et les revues, alors que les canaux interpersonnels sont représentés par l'université, les consultants, les sociétés mères, les bureaux de formation et par toute autre relation.

### **3. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE**

Dans le cadre de ce paragraphe, nous présentons la méthode de collecte des données, puis le choix de l'échantillon et l'administration du questionnaire.

#### **3.1 METHODE DE COLLECTE DES DONNEES**

Nous avons commencé notre étude sur le terrain par des interviews menées auprès de 14 entreprises<sup>8</sup>. Ces interviews nous ont permis d'explorer notre terrain, d'analyser en profondeur les différents facteurs pouvant influencer la diffusion, l'adoption et le rejet de la méthode ABC, ainsi que le rôle des différents acteurs qui ont été à l'origine de la diffusion de

---

<sup>8</sup> Ces interviews ont été menées au cours des mois d'avril et mai 2003, mais les 4 premiers interviews ont été menées à la fin de l'année 2001.

la méthode ABC dans ces entreprises. Cependant, les résultats dégagés par les interviews ne peuvent pas être généralisés étant donné le nombre faible d'entreprises examinées. Les interviews ne nous permettent pas non plus de répondre à l'une des questions de notre recherche qui consiste à déterminer le taux d'adoption de la méthode ABC en Tunisie. Pour dépasser cette insuffisance, nous avons mené une enquête par un questionnaire auprès de 80 entreprises appartenant au secteur industriel commercial ou de services. Le questionnaire a été construit tout en se référant à la littérature et tout en prenant en considération les items générés par les interviews.

Pour les interviews, nous avons procédé à une analyse de contenu. Nous nous sommes référés aux stratégies développées par Miles et Huberman (2003) et par Moliner et al. (2002) dans notre analyse.

### **3.2 LE CHOIX DE L'ÉCHANTILLON**

Dans le choix de l'échantillon de notre étude quantitative menée par questionnaire, nous avons mis l'accent sur trois éléments qui sont : la taille de l'entreprise, le secteur d'activité et l'existence d'un système de calcul des coûts. Dans nos choix, nous nous sommes référés aux études antérieures, au contexte tunisien et aux objectifs recherchés.

Pour la taille des entreprises, nous avons remarqué que la plupart des études sur l'ABC ont été réalisées auprès de grandes entreprises (Innes et Mitchell, 1995 ; Shim, 1996 ; Bjørnenak, 1997 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Innes et al., 2000). De plus, nous avons trouvé lors d'une recherche menée en DEA que la plupart des petites entreprises ne disposent pas d'un système de comptabilité analytique, c'est pour cette raison que nous avons choisi de réaliser notre étude auprès des grandes et moyennes entreprises. Notre échantillon est formé par les entreprises ayant un nombre d'employé supérieur ou égal à 100.

En ce qui concerne le secteur d'activité, nous avons remarqué qu'à la fin des années quatre vingt, les premières expériences d'implantation de la méthode ABC ont été réalisées dans le cadre d'entreprises industrielles et les distorsions des méthodes traditionnelles de calcul des coûts ont été notées au niveau de ces entreprises. Au cours de cette période et jusqu'au début des années quatre vingt dix, les études sur la méthode ABC ont été réalisées dans le cadre d'entreprises industrielles. Des études plus récentes ont étendu leur champ d'étude au secteur

industriel, non industriel et même financier (Innes et Mitchell, 1995 et Innes et al., 2000). Puis le secteur de service a attiré l'attention de certains chercheurs (Bescos et al. 2001) qui ont réalisé leurs études auprès d'entreprises industrielles et de services. D'autres études encore plus récentes (Alcouffe, 2002 et Cohen, 2004) ont étendu leur champ d'investigation pour étudier les trois principaux secteurs d'activités qui sont le secteur commercial, industriel et de services. nous avons choisi de faire notre étude auprès d'entreprises appartenant à ces trois secteurs 'activité.

Nous nous sommes limités dans notre choix aux entreprises disposant d'un système de calcul des coûts, qui sont en phase de mise en place d'un système de calcul des coûts ou qui envisagent l'adoption d'une méthode de calcul des coûts.

### **3.3 L'ADMINISTRATION DU QUESTIONNAIRE**

Le questionnaire a été administré en deux étapes : Lors de la réalisation l'enquête de validation qui s'est déroulée au cours des mois de février, mars et avril 2004 et lors de la réalisation de l'enquête principale qui s'est déroulée du mois de mai jusqu'au mois d'août 2004. L'enquête de validation a pour objectif de tester le questionnaire et de s'assurer de la fiabilité et de la validité des mesures. Pour mener cette enquête, le questionnaire a été envoyé à 720 entreprises. 640 questionnaires ont été envoyés par E-mail et 80 ont été envoyés par poste. 34 réponses reçues ont été exploitées dans l'analyse de l'enquête de validation. Lors de l'enquête principale, le questionnaire a été envoyé par E-mail pour toutes les entreprises disposant d'une adresse E-mail et par poste pour les entreprises ne disposant pas d'adresse E-mail. Le nombre de questionnaires envoyés par E-mail est de 868<sup>9</sup>. Pour minimiser le coût de l'étude, les entreprises qui ne disposent pas d'adresses E-mail et dont le nombre d'employés est compris entre 100 et 200 employés ont été contactés par téléphone pour s'assurer de l'existence d'un système de calcul des coûts au sein de ces entreprises. Nous avons recensé 201 entreprise ayant un nombre d'employés compris entre 100 et 200. Parmi ces entreprises, 28 entreprises uniquement disposent d'un système de calcul des coûts dont 23 ont accepté de recevoir le questionnaire. Le questionnaire a été envoyé par poste pour ces entreprises. Aucune réponse téléphonique n'a été reçue de 44 entreprises. Pour les entreprises ayant un

---

<sup>9</sup> Nous n'avons pas tenu compte des entreprises qui nous ont répondu par E-mail lors l'enquête de validation et dont le nombre s'élève à 11. Parmi les 11 réponses reçues, 7 ont été exploités dans de l'analyse de l'enquête de validation.

nombre d'employés supérieur à 200, le questionnaire a été envoyé par poste. Pour tous les questionnaires envoyés par poste, une enveloppe timbrée portant notre adresse a été jointe à chaque questionnaire en vue d'augmenter le taux de réponse. Egalement, pour augmenter ce taux de réponses, nous avons fait 4 relances par E-mail pour les entreprises disposant d'une adresse E-mail.

Le nombre total de questionnaires envoyés est de 1282 dont 403 ont été envoyés par poste. 84 réponses ont été fournies dont 80 sont exploitables, fournissant ainsi un taux de réponse de 6,4%.

Pour tester les biais de réponses, nous avons comparé la répartition des répondants par E-mail et par poste sur la base de trois critères qui sont « le secteur d'activité », « le nombre d'employés » et « le chiffre d'affaires ». Nous avons également comparé les 20 premiers et les 20 derniers répondants sur la base des mêmes critères. Les tests de Student étudiant la répartition des populations sur la base du chiffre d'affaires et du nombre d'employés sont non significatifs. Egalement, les tests de Khi-deux permettant la comparaison entre les populations sur la base du secteur d'activité sont non significatifs. Lors de la quatrième relance par E-mail, nous avons demandé aux répondants de préciser les motifs de non-réponse le cas échéant. 8 réponses ont été reçues par E-mail. Egalement, 7 responsables parmi ceux qui ont reçu le questionnaire par poste nous ont précisé leurs motifs de non réponses. L'absence du système de calcul des coûts a été la réponse donnée par 12 responsables.

#### **4. PRESENTATION DES RESULTATS**

Tout au long de notre recherche, nous avons cherché à répondre aux questions de notre recherche, c'est à dire la détermination du taux d'adoption de la méthode ABC et à l'identification des facteurs pouvant expliquer la diffusion, l'adoption ou le rejet de la méthode ABC. Avant de présenter les résultats permettant de répondre à ces question, nous exposons les caractéristiques des 80 entreprises auprès desquelles nous avons menées notre enquête.

#### 4.1 LES CARACTERISTIQUES DES ENTREPRISES DE L'ECHANTILLON

Dans notre échantillon, 66,4% des entreprises<sup>10</sup> ont un nombre d'employés qui ne dépasse pas les 500 et 63,7% des entreprises ont un chiffre d'affaires qui ne dépassent pas les 100 millions de dinars, ceci peut être expliqué par les caractéristiques de l'économie tunisienne marquée par le nombre important de PME.

**Tableau 2 : Secteur d'appartenance des entreprises participantes**

Secteur	Effectif	Pourcentages
Industrie	55	68,75
Services	20	25
Commercial	5	6,25
<b>Total</b>	<b>80</b>	<b>100</b>

La majorité des entreprises de l'échantillon sont des entreprises industrielles. Le secteur commercial est par contre sous représenté dans le cadre de notre échantillon, ceci peut être expliqué par le nombre important d'entreprises industrielles disposant d'un nombre d'employés supérieur ou égal à 100 par rapport aux autres entreprises exerçant dans d'autres secteurs d'activité en Tunisie. Le tableau 2 résume la répartition des entreprises par secteur d'activité.

#### 4.2 LE TAUX D'ADOPTION DE LA METHODE ABC

Le taux d'adoption est une notion différente de la notion du rythme d'adoption. Le rythme d'adoption est la vitesse relative avec laquelle une innovation est adoptée par les membres d'un système social, alors que le taux d'adoption représente la proportion d'individus adoptant l'innovation à un instant donné. Le rythme d'adoption est toujours mesuré par la période du temps requise pour que l'innovation soit adoptée par un certain pourcentage des membres d'un système social, c'est à dire qu'il est mesuré par le nombre d'individus adoptant l'innovation pendant une période de temps bien déterminée. La dimension temps est l'une des composantes du modèle de Rogers. Elle est prise en compte pour déterminer le rythme d'adoption d'une innovation et son taux d'adoption. Avant de déterminer le taux d'adoption de la méthode ABC en Tunisie, nous avons voulu déterminer le taux de connaissance de cette méthode.

Le pourcentage de connaissance de la méthode ABC en Tunisie est de 71,25%. Ce taux est acceptable et proche du taux de 70% trouvé par Bjørnenak (1997) en Norvège, de celui de

---

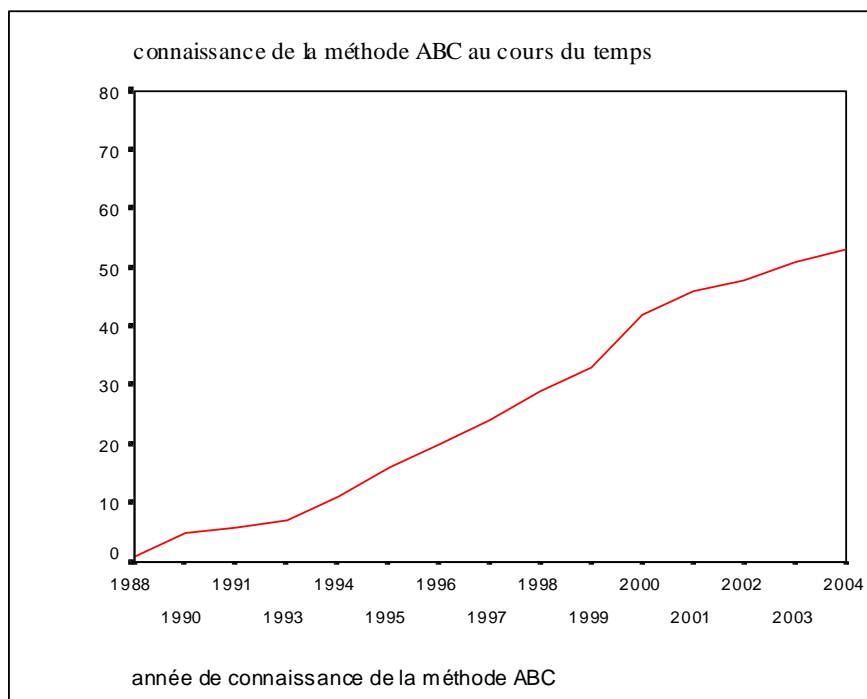
<sup>10</sup> Nous visons les entreprises ayant répondu à cette question.



61,38% trouvé par Chongrusksut (2002) en Thaïlande et du taux de 68,6% trouvé par Alcouffe (2002) en France. Il est nettement inférieur au taux 91,6% trouvé par Bescos et al. (2001) en France. Ceci peut être expliqué par l'échantillon choisi par Bescos et al. (2001) et qui est formé par les membres de la DFCG<sup>11</sup>.

La courbe de diffusion de la connaissance de la méthode ABC permet de donner une meilleure information sur la diffusion des principes de la méthode ABC au cours du temps en Tunisie.

**Courbe 1 : Fréquence cumulée des nouveaux connaisseurs de la méthode ABC au cours du temps.**



L'étude de Malmi (1999) et puis celle d'Alcouffe (2002) sont les seules études recensées qui ont pris en considération la dimension temps dans la diffusion de la méthode ABC, mais ils n'ont pas étudié la diffusion de la connaissance de la méthode au cours du temps.

Nous avons trouvé un taux d'adoption de 23,75%. Ce taux est pratiquement le même que celui trouvé par Bescos et al. (2001) en France et un peu plus élevé que le taux de 16% trouvé

<sup>11</sup> Association nationale des directeurs financiers et contrôleurs de gestion

par Alcouffe (2002). Mais, il faut toujours tenir compte de l'étendu de la définition d'adoption pour pouvoir faire la comparaison avec les taux trouvés par d'autres études.

Les résultats seront plus clairs par l'examen des pourcentages des différents statuts que peut avoir la méthode ABC. Ces pourcentages sont donnés par le tableau 3.

**Tableau 3 : Statut de la méthode ABC**

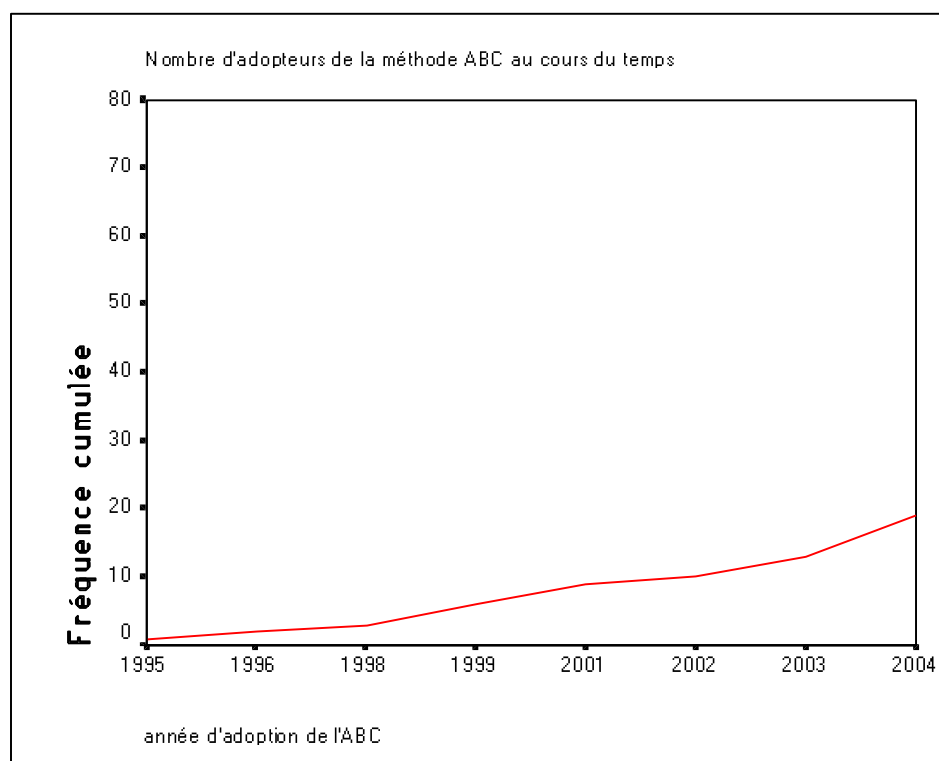
Statut	Fréquences	Pourcentages	Pourcentages par rapport aux connaisseurs
1/La technique a été mise en place et utilisée dans l'entreprise	5	6,3%	8,77%
2/ La technique est utilisée pour une partie des activités de l'entreprise	5	6,3%	8,77%
3/ La technique est en phase d'implantation	9	11,3%	15,79%
4/ Nous examinons actuellement la possibilité d'adopter cette technique	9	11,3%	15,79%
5/ L'adoption de la technique a été envisagée, mais n'a pas été retenue après examen	0	0%	0%
6/ Nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité de la technique.	29	36,25%	50,88%
Non connaisseur	23	28,75%	-
Total	80	100%	100%

Les résultats présentés dans le tableau 3 montrent que 50,88% des entreprises de l'échantillon ne s'intéressent pas à la méthode ABC, soit parce qu'il y a méconnaissance de la méthode par les responsables, soit parce que l'entreprise n'a pas l'intention d'examiner l'éventualité de la technique. Aucune entreprise n'a abandonné la méthode après son adoption<sup>12</sup>. Ces résultats sont sensiblement différents de ceux trouvés par Alcouffe (2002) en France qui a trouvé qu'à part les 31,4% des entreprises de l'échantillon qui ne connaissent pas la méthode ABC, 21% n'ont pas envisagé l'adoption, 21,8% ne l'ont pas retenu après examen et 1,1% l'ont abandonné après l'avoir utilisé, c'est à dire que plus que 75% des entreprises ne s'intéressent pas à la méthode ABC.

L'évolution du nombre d'adopteurs de la méthode ABC au cours du temps est représentée par la courbe 2.

<sup>12</sup> Première question du questionnaire.

Courbe 2 : Nombre d'adopteurs de la méthode ABC au cours du temps



Selon Rogers, malgré la diversité des facteurs qui influencent la diffusion des innovations, la courbe d'adoption cumulative prend la forme de S, c'est pourquoi on l'appelle « S-shaped curve ». La forme de cette courbe peut être expliquée par la diminution de l'incertitude au cours du temps et par la communication de l'information. Au début, on n'a pas suffisamment d'informations sur l'innovation et le taux d'incertitude est élevé, puis au fur et à mesure que le nombre d'adopteurs augmente, l'information devient de plus en plus disponible et l'incertitude diminue.

L'examen de la courbe 2 montre que les premières adoptions de la méthode ABC en Tunisie ont été notées depuis 1996. La courbe de diffusion a atteint sa phase de décollage à partir de l'année 2004. La comparaison de notre étude avec celle d'Alcouffe (2002) montre que la Tunisie a pris un retard de 5 à 6 ans par rapport à la France dans laquelle la méthode ABC est entrée dans sa phase de décollage à partir de 1998. Malmi a aussi tracé la courbe de diffusion de la méthode ABC en Finlande sur une période de 10 ans, allant de 1986 jusqu'à 1995. Il a trouvé qu'au moment de l'étude, c'est à dire en 1995, la méthode ABC se trouve dans sa phase de décollage.

## **4.3 LA RELATION ENTRE L'ADOPTION DE LA METHODE ABC ET LES CARACTERISTIQUES DE L'ENTREPRISE**

### **4.3.1 La taille de l'entreprise**

Pour tester l'hypothèse 1, nous avons étudié la relation entre l'adoption de la méthode ABC et le nombre d'employés, ainsi que le chiffre d'affaires. Les tests de Student sont non significatifs montrant ainsi l'indépendance statistique entre la taille de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC, ce qui contredit l'hypothèse 1.

### **4.3.2 La stratégie de l'entreprise**

Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé échelle à 11 items développée par Chenhall et Langfield-Smith (1998b) tout en l'adaptant au contexte de notre étude et à laquelle nous avons ajouté 4 items générés par les interviews. Parmi ces items, 4 font référence à la stratégie de domination par les coûts et les autres font référence à la stratégie de différenciation. Cette échelle à 15 items a été réduite par l'analyse factorielle à 12 items. Nous avons demandé aux répondants de préciser l'importance de chacune de ces priorités stratégiques sur une échelle à 5 points allant de 1 : pas du tout important à 5 : très important. L'analyse de discriminante multiple ne montre aucune relation significative entre l'adoption de la méthode ABC et la stratégie de l'entreprise, ce qui se contredit avec l'hypothèse 2.

### **4.3.3 La diversité des produits**

Nous avons formulé l'hypothèse 3, selon laquelle la diversité des produits est positivement associée avec l'adoption de la méthode ABC. Pour tester cette hypothèse, nous avons comparé le nombre de produits ou de services et le nombre de gammes de produits ou de catégories de services pour les adopteurs et pour les non-adopteurs. Les résultats montrent que le nombre moyen de produits ou de services, ainsi que le nombre moyen de gammes de produits ou de catégorie de services sont plus élevé chez les adopteurs que chez les non adopteurs. Le test de student est significatif uniquement pour le nombre de gammes de produits ou de catégories de services ( $p < 0,1$ ).

### **4.3.4 La structure des charges**

Pour tester l'hypothèse 4, nous avons étudié la relation entre le pourcentage des charges indirectes et l'adoption de la méthode ABC, les résultats montrent un pourcentage de charges

indirectes plus élevé chez les non-adopteurs que chez les adopteurs (une moyenne de 32,33% contre une moyenne de 27,88%), mais le test de Student est non significatif, indiquant ainsi l'absence de relation statistique significative entre l'adoption de la méthode ABC et la structure des charges.

#### **4.3.5 La concurrence**

Pour étudier la relation entre l'adoption de la méthode ABC et la concurrence, nous avons formulé l'hypothèse 5 selon laquelle l'intensité de la concurrence est plus élevée chez les adopteurs que chez les non adopteurs. Pour tester cette hypothèse, nous avons étudié la relation entre le pourcentage du chiffre d'affaires à l'exportation et l'adoption de la méthode. Le test de student est non significatif et montre que contrairement aux attentes, le pourcentage du chiffre d'affaires à l'exportation est plus élevé chez les non-adopteurs que chez les adopteurs (une moyenne de 29,52% contre 22,84).

#### **4.3.6 La position de l'entreprise sur le marché**

Pour tester l'hypothèse 6, nous avons étudié la relation entre la part de l'entreprise sur le marché local et l'adoption de la méthode ABC. Les résultats du test de Student montrent que conformément à nos attentes, la moyenne des parts sur le marché local est plus faible pour les entreprises ayant adopté la méthode ABC que pour les autres entreprises (un pourcentage moyen de 37,52% contre un pourcentage de 46, 88) , mais le test est non significatif.

Egalement, nous avons testé la relation entre les proposition suivantes : « l'entreprise a une forte position sur le marché local », « l'entreprise a une faible position sur le marché local » et « l'entreprise a une faible position sur le marché international » et l'adoption de la méthode ABC. Le test de Khi-deux étudiant la relation entre cette variable à 3 modalités et l'adoption de la méthode ABC est non significatif, ce qui montre l'indépendance statistique entre l'adoption de la méthode ABC et la position de l'entreprise sur le marché. L'hypothèse 6 est donc non validée.

Ces résultats confirment bien l'insuffisance des facteurs de contingence dans l'explication de l'adoption de la méthode ABC et par conséquent, les choix de l'entreprises ne peuvent pas être uniquement rationnels et efficients.

#### 4.4 LA COMMUNICATION DE LA METHODE ABC

Au niveau de l'hypothèse 7, nous avons supposé que les médias de masse sont relativement plus importants à l'étape de connaissance que les canaux interpersonnels. Pour tester cette hypothèse, nous avons fourni aux répondants une liste de 14 propositions à laquelle nous avons ajouté la proposition « autres » et nous avons leur demandé de préciser comment ils ont pris connaissance de la méthode ABC. Plusieurs répondants ont précisé plus qu'une source de communication. Nous avons regroupé les propositions par catégories. Les résultats sont résumés dans le tableau 4.

**Tableau 4 : L'importance des différentes sources d'information de la méthode ABC**

Sources de connaissance	Fréquences	Pourcentages
L'université	44	42,31%
Les séminaires, conférences et colloques	26	25%
Les consultants	7	6,73%
Certains responsables et les autres entreprises	12	11,54%
Les livres et les revues	11	10,58%
Autres	4 <sup>13</sup>	3,85%
Total	104	100%

Contrairement aux attentes, les résultats présentés au niveau du tableau 10 montrent que les médias de masse représentés par les livres n'ont pas joué un rôle important dans la diffusion des principes de la méthode ABC. Les canaux interpersonnels ont été plus importants. Nous avons noté l'importance particulière de l'université et par conséquent des académiques dans la diffusion de l'information sur la méthode ABC en Tunisie, suivie par l'importance des colloques, conférences et séminaires organisés essentiellement par les cabinets privés de formation. La communication avec les responsables et les contacts avec les autres entreprises ont contribué également à la diffusion de l'information sur la méthode ABC. Les consultants par contre n'ont pas contribué largement à la communication des principes de la méthode ABC. Ces résultats convergent avec ceux trouvés par notre recherche qualitative menée par interviews et montrent que seuls les canaux interpersonnels ont permis la diffusion des principes de l'ABC pour les personnes interviewées. En fait, sur les 10<sup>14</sup> personnes interviewées et connaissant la méthode ABC, aucun n'a pris connaissance des principes de cette méthode d'un livre ou d'une revue. Les séminaires à travers les cabinets privés de

<sup>13</sup> Parmi ces réponses, 3 font référence aux canaux interpersonnels et une proposition fait référence aux médias de masse.

<sup>14</sup> L'interview a été menée auprès de 14 entreprises, mais 16 responsables ont été interviewées, puisque dans le cas de deux entreprises, l'interview a été menée auprès de deux responsables.

formation, ainsi que l'université ont joué un rôle important dans la diffusion des principes de l'ABC. Un seul responsable interviewé a précisé avoir pris connaissance de la méthode ABC d'un consultant. Nos résultats convergent également avec ceux d'Alcouffe (2002) qui a trouvé que les canaux interpersonnels sont plus utilisés que les médias de masse spécialisés pendant la phase de découverte des principes de l'ABC.

Nous avons analysé la littérature tunisienne en matière d'ABC et d'ABM par l'examen des articles publiés dans 7 revues tunisiennes sur une période de 15 ans, allant de 1990 jusqu'à 2004. Ces revues sont : L'Entreprise, le Manager, la Revue de l'Entreprise, la Revue Tunisienne d'Economie et de Gestion, la Revue Tunisienne des Sciences de Gestion, la Revue Financière et Comptable et l'Expert. La Revue Tunisienne d'Economie et de Gestion et la Revue Tunisienne en Sciences de Gestion sont deux revues académiques, la Revue Financière et Comptable est une revue professionnelle et le reste des revues peuvent être qualifiées de revues de presse. Nous avons remarqué l'absence de revues spécialisées en comptabilité de gestion. Nous avons recensé uniquement 4 articles dont deux sont publiés dans la revue « Le Manager » et deux dans la revue « L'Expert ». Parmi ces articles deux sont publiés en 1996, un en 1997, et un en 1998. Aussi, nous avons recensé un seul livre écrit sur la méthode ABC. Ce livre<sup>15</sup> a été écrit par un académique tunisien et publié en 2000.

L'analyse des données collectées par interviews montre que les revues et les livres sont utilisés pour favoriser la compréhension et la persuasion de la méthode ABC.

## **4.5 ROLE DES ACTEURS DANS L'ADOPTION DE LA METHODE ABC.**

### **4.5.1 La relation entre les canaux de communication et l'adoption de la méthode ABC**

Au niveau de l'hypothèse 7, nous avons supposé que les canaux interpersonnels sont relativement plus importants pour les entreprises ayant adopté la méthode ABC que pour les autres entreprises. Le test de Khi-deux est réalisé entre chacun des canaux de communication interpersonnel et l'adoption de la méthode ABC. Aucune différence significative n'a été trouvée entre chacun de ces canaux en tant que source de connaissance de la méthode ABC et l'adoption de cette méthode. Ces résultats montrent que les canaux de communications interpersonnels sont importants pour toutes les entreprises indépendamment de leur système

---

<sup>15</sup> Boubaker M. (2000), « De la comptabilité de gestion à la comptabilité par activités », Editions CLE.

de calcul des coûts. Ils convergent avec ceux trouvés par Alcouffe (2002) selon lesquels lors de la phase d'évaluation de la méthode ABC en vue de son adoption éventuelle, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse spécialisés.

Nous avons également trouvé que tous les connaisseurs de la méthode ABC ont fait recours au moins à une source de communication externe. Même les responsables d'entreprises qui ont précisé qu'ils ont pris connaissance des principes de la méthode ABC des livres et des revues ont précisé également que d'autres canaux interpersonnels leur ont permis de prendre connaissance de cette méthode.

De la même manière au niveau de l'hypothèse 8, nous avons supposé que comme source d'information, les médias de masse sont relativement plus importants pour les non-adopteurs de la méthode ABC que pour les adopteurs. Le test de Khi-deux, étudiant la relation entre l'adoption de la méthode ABC et les livres et les revues en tant que sources de communication est significatif ( $p < 0,1$ ), ce qui montre la liaison entre les médias de masse et la non-adoption de la méthode ABC. Cette liaison est due au fait que sur les 11 entreprises qui ont utilisé les livres et les revues comme sources d'information 10 n'ont pas adopté la méthode ABC. L'hypothèse 8 selon laquelle les médias de masse sont relativement plus importants pour les non-adopteurs que pour les adopteurs de la méthode ABC est donc vérifiée. Ces résultats confirment les affirmations de Bjørnenak (1997) selon lesquelles les médias écrits, représentés par les magazines paraissent avoir un effet faible ou négatif sur la décision d'adoption.

#### **4.5.2 Les acteurs influençant l'adoption de la méthode ABC.**

Pour mieux connaître quels sont les acteurs et les facteurs qui influencent l'adoption de la méthode ABC, nous nous sommes basés sur les perspectives d'Abrahamson (1991) expliquant l'adoption ou le rejet des innovations administratives et qui sont : le choix efficient, la sélection forcée, l'effet de mode et le mimétisme. Nous avons fourni aux répondants 20 propositions et nous avons leur demandé de préciser les raisons d'adoption de la dernière méthode de calcul des coûts adoptée par l'entreprise. Cette question nous a permis de connaître quelles sont les raisons d'adoption ou du rejet de la méthode ABC. En fait, l'adoption des méthodes traditionnelles de calcul des coûts peut être assimilée à un rejet de la méthode ABC, lorsque cette méthode est la dernière méthode de calcul des coûts. Les dernières méthodes de calcul des coûts retenues dans le cadre de notre analyse sont : la



méthode ABC, le calcul des coûts par processus et les méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Parmi les 20 propositions retenues, 10 font référence au choix efficient, 5 à la sélection forcée, 2 à l'effet de mode et 3 au mimétisme. Les répondants ont précisé plus qu'un motif d'adoption. Nous résumons dans la suite de ce paragraphe les résultats obtenus.

#### **- L'influence de la société mère**

Les résultats sur les motifs d'adoption de la dernière méthode de calcul des coûts<sup>16</sup> nous ont montré que 11,1% des entreprises qui ont pour dernière méthode de calcul des coûts ont pour motif l'obligation de la société mère. Le pourcentage de ce motif est de 50% pour le calcul des coûts par processus et 12,7% pour les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, montrant ainsi que l'influence de la société mère est importante dans l'adoption des nouvelles techniques de calcul des coûts (ABC et calcul des coûts par processus).

Ces résultats doivent être interprétés avec prudence. En fait, dans notre échantillon, il y a 22 filiales, parmi lesquelles 12 sont des filiales de groupes étrangers et 10 sont des filiales de groupes tunisiens. Parmi ces 22 filiales, 3 ont adopté la méthode ABC. Ces 3 filiales sont des filiales de groupes étrangers. Aucune filiale de groupes tunisiens n'a adopté la méthode ABC. Egalement, aucune société mère à couverture nationale n'a adopté la méthode ABC. Par contre, nous avons trouvé dans notre échantillon une seule société mère à couverture internationale. Cette société a adopté la méthode ABC. Ceci peut attirer notre attention sur le rôle joué par les sociétés mères étrangères dans la diffusion de la méthode ABC en Tunisie.

Nous avons étudié la relation entre la dépendance de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC tout en utilisant le test de Khi-deux. Les résultats sont présentés au niveau du tableau 5. Le test de Student est non significatif ( $p=0,341$ ), montrant ainsi qu'aucune relation statistique n'existe entre la dépendance de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC, ce qui montre que les entreprises indépendantes adoptent la méthode ABC de la même manière que les entreprises dépendantes. Ces résultats peuvent être expliqués par le fait que d'autres acteurs peuvent être des agents de changement et peuvent influencer la décision d'adoption de la méthode ABC surtout par des entreprises indépendantes non contrôlées par des sociétés mères.

---

<sup>16</sup> Dans le cadre de notre échantillon, 18 entreprises ont pour dernière méthode de calcul des coûts la méthode ABC, 3 le calcul des coûts par processus et 55 les méthodes traditionnelles de calcul des coûts.

**Tableau 5 : Relation entre la dépendance de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC**

	<b>Entreprises indépendantes</b>	<b>Sociétés mères</b>	<b>Filiales</b>	<b>Total</b>
Adopteurs de l'ABC	15	1	3	19
Non adopteurs de l'ABC	37	5	19	61
Total	52	6	22	80

**- La perspective de mode : Le rôle des consultants**

Pour étudier l'importance de la perspective de mode dans la diffusion de la méthode ABC, nous avons fourni aux répondants 2 motifs qui se rattachent à cette perspective parmi les 20 motifs d'adoption de la dernière technique de calcul des coûts. Ces deux motifs sont les suivants :

- Un consultant a proposé cette technique à l'entreprise
- L'entreprise a voulu essayer une nouvelle technique

L'examen des résultats montre que le fait de vouloir essayer une nouvelle technique ne peut pas être un motif d'adoption de n'importe quelle méthode de calcul des coûts. En ce qui concerne le rôle des consultants dans la diffusion de la méthode ABC, les résultats montrent que les consultants ont joué un rôle non négligeable dans la diffusion de cette méthode, puisque le tiers des entreprises ont adopté la méthode ABC à la suite d'une proposition du consultant. Mais, ce qui est impressionnant, c'est que les consultants recommandent jusqu'à présent aux entreprises l'adoption des méthodes traditionnelles de calcul des coûts, puisque 23,6% des entreprises ont pour dernière méthode de calcul des coûts adoptée une méthode traditionnelle qui est proposée par un consultant.

Les consultants ont joué donc un double rôle : tout d'abord, ils ont joué le rôle de relais d'opinion par la diffusion des principes de l'ABC, puis ils ont joué le rôle d'agents de changement positifs pour certaines entreprises par la recommandation et l'implantation de la méthode ABC et d'agents de changements négatifs par la recommandation et l'implantation de la méthode des sections homogènes.

### **- Les autres acteurs intervenants**

L'examen des autres motifs d'adoption montre que quelques entreprises ont adopté l'ABC, suite à l'obligation de leurs partenaires. Nous notons également qu'un peu moins du quart des entreprises ayant adopté la méthode ABC imitent leurs concurrents

Nous avons noté l'importance de l'influence du conseil d'administration dans la décision d'adoption de la méthode des sections homogènes et celle de l'ABC. Ces résultats peuvent être expliqués par la méconnaissance des principes de l'ABC par certains membres du conseil d'administration et par le succès de la méthode des sections homogènes en Tunisie.

Malgré la diversité des facteurs, dans la plupart des cas, les méthodes de calcul des coûts choisies par les entreprises sont soit recommandées par un consultant, soit imposées par une société mère ou par un partenaire. Mais d'autres facteurs ont aussi influencé l'adoption des techniques de calcul des coûts. Les raisons les plus importants énoncés par les répondants sont le système informatique existant et la recherche de l'efficacité. Ces motifs ont été importants pour toutes les méthodes de calcul des coûts.

## **6. CONCLUSION**

Comme c'est le cas pour plusieurs pays du monde, le taux d'adoption de la méthode ABC reste faible en Tunisie, ce qui nous empêche de parler de l'institutionnalisation de cette méthode qui n'a pas pu prendre la place de la méthode des sections homogènes. Plusieurs facteurs et acteurs ont favorisé la diffusion et l'adoption de la méthode ABC. La théorie de la contingence s'est avérée insuffisante pour expliquer l'adoption ou le rejet de la méthode ABC. Plusieurs acteurs interviennent dans la diffusion, l'adoption et le rejet de cette méthode ABC. Nous avons noté l'importance des canaux interpersonnels dans la diffusion des principes de l'ABC. Les médias de masse sont insuffisantes pour diffuser les principes de l'ABC. Nos résultats ont montré aussi que les consultants et les sociétés mères n'ont pas joué de rôle significatif dans la diffusion des principes de l'ABC, mais, ils ont joué un rôle important dans son adoption.

## Bibliographie

- Anderson, S. 1995. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors. *Journal of Management Accounting Research*, 7: 1-51.
- Abrahamson (1991), “managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations », *Academy of Management Review*, 16, p. 586-612.
- Alcouffe S. (2002a), « La diffusion de la méthode ABC en France : Une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », actes du 23<sup>ème</sup> congrès de l’AFC.
- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial – Mai 2003, pp. 7-26.
- Armitage H. M. et Nicholson R. N. (1993), Activity-Based Costing, Hamilton, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada, Management Accounting Issues, Paper 3.
- Ask U. and Ax C. (1992), “Trends in the Development of Product Costing Practices and techniques – A Survey of the Swedish manufacturing industry”, The 15<sup>th</sup> annual congress of the European Accounting Association, Madrid, Spain, May 22-24, 1992.
- Bac-charry B., (1994), “Le système d’innovation et de diffusion des normes comptables et les changements des pratiques comptables des PME. Etude exploratoire auprès de 76 entreprises de la région Midi - Pyrénées », Thèse de doctorat en sciences de gestion, IAE de Poitiers.
- Bescos P. L, Cauvin E. (2000), L’ABC/ABM: Où en est-on actuellement?, *Echanges*, juillet, n° 168, pp 23-26.
- Bescos P. L, Cauvin E. Gosselin M. et Yoshikawa (2001), La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon: Etude comparative”, Communication au congrès de l’AFC.
- Bright J., Davies R. E., Downes C. A. and Sweeting R. C. (1992), The deployment of costing techniques and practices: a UK Study. *Management Accounting Research*, 2, 201-211.
- Bjørnenak (1997), “Diffusion and accounting : The case of ABC in Norway”, *Management Accounting Research*, vol. 8, N° 1, pp 3-17.

- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (1998a), « Adoption and benefits of management Accounting practices: An Australian Study, *Management Accounting Research*, 9, p. 1-19.
- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (1998b), The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, N° 3 pp 243–264.
- Chongrusksut W. (2002), The adoption of Activity-Based Costing in Thailand, BA (Accounting), MBA, A thesis submitted in fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, June.
- Cohen S. (2004), ABC in Greece: Adopters, Supporters, Deniers and ignorers, Congress of the European Accounting Association, Prague, April.
- Cooper R. (1991), ABC: the right approach for you?, *Accountancy*, January, p. 70-72.
- Dahlgren J., Homström M., Nehler H. (2001), Activity-Based Costing – Diffusion and adoption, Communication à la conférence annuelle de l'European Accounting Association, Athènes.
- De La Villarmois O. et Tondeur H. (1996), « Les déterminants de la mise en place d'une comptabilité par activités », Congrès de l'AFC, juin, Valenciennes.
- Drury C. and Tayles M. (1994), "Product costing in UK manufacturing organizations", *European Accounting Review*, 3, pp 443-469.
- Gosselin M (1997), « The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity - Based Costing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, N° 2, pp 105 - 122.
- Gosselin M. et Ouellet G. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : Qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 5, vol 1, pp 45-57.
- Gosselin M. and Bhimani A. (2004), "Strategy and activity-based costing", May 2004 Document de travail 2004 – 017 Université LAVAL.
- Gosselin M. et Ouellet G. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : Qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 5, vol 1, pp 45-57.
- Gosselin M. and Bhimani A. (2002), "A cross national investigation of factors influencing activity-based cost management in six countries", décembre, Document de travail 2002 – 12 Université LAVAL.

- Groot T. L. C. M. (1999), Activity-based costing in US and Dutch foods companies, *Advances in Management Accounting*, Vol 7, pp. 47-63.
- Innes J. et Mitchell F. (1991), « A survey of CIMA Members », *Management Accounting*, Royaume-Uni, pp 28-30.
- Innes J. and Mitchell F. (1995), « A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies », *Management Accounting Research*, Vol 6 pp 137-153.
- Innes J., Mitchell F. and Sinclair D. (2000), «Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 et 1999 survey results», *Management Accounting Research*, Vol 11, pp 349-362.
- Krumwiede K. R. (1998), "The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors", *Journal of Management Accounting Research*; Sarasota, Vol 10, pp 239-277.
- Lemarchand Y et Le Roy F. ( 2000), L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion, *Finance – Contrôle – stratégie*, Vol 3, décembre, pp 83-111.
- Lukka K. and Granlund M. (1996), "Cost Accounting in Finland: current practice and trends of development, *European Accounting Review*, 5, 1-28.
- Malmi T. (1999), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms", *Accounting Organizations and Society*, vol 24, pp 649 - 672.
- Mia L. and Clarcke B. (1999), "Market competition, management accounting systems and business unit performance", *Management Accounting Research*, N° 10, pp 137-158.
- Miles M. B. et Huberman A. M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, Editions de Boeck, Paris.
- Moliner P., Rateau P. et Cohen-Scali V (2002), « *Les représentations sociales : pratiques des études de terrain* », Edition les presses universitaires de Rennes.
- Nicholls B. (1992), ABC in the UK – a status report, *Management Accounting (UK)*, May , p. 22-23.
- Olivier C. (1992), The antecedents of desinstitutionalization, *Organizations Studies*, Vol 13, pp 563-588.
- Rogers E. M., (1995), " *Diffusion of innovations*", edition of the Free Press, The fourth edition.
- Szendi J. Z. and Elmore R. C. (1993), Management accounting: Are new techniques making in-roads with practitioners?, *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, N° 1, p. 61-77.

- Shim E. (1996), Information relevance and conditions for activity-based costing systems in a new manufacturing environment, *Advances in Management Accounting*, Vol. 5, pp 189-202.
- Shim E., Larkin, J. M. (1994), A survey of current managerial accounting practices: where do we stand?, *Ohio CPA Journal*, Feb94, Vol. 53, Issue 1, pp. 21-24